GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35360C
Inscrit le 23 octobre 2014

-

Audience publique du 29 juillet 2015

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 18 septembre 2014 (n° 30980 du rôle)
dans un litige l'opposant à
Monsieur ..., …
en matière d'impôts

-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35360C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 23 octobre 2014 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché du Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 2 octobre 2014, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 18 septembre 2014, par lequel ledit tribunal a reçu en la forme et déclaré justifié le recours principal en réformation introduit par Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2001, émis par le bureau d'imposition Dudelange le 21 septembre 2011 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 14 novembre 2014 par Maître François MOYSE, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER et Maître Giulia JAEGER, en remplacement de Maître François MOYSE, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 janvier 2015.

-

Par courrier du 23 avril 2007, le bureau d'imposition Dudelange du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », invita Monsieur ... à déclarer, pièces à l'appui, ses revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers pour les exercices 1997 à 2006.

Le 7 mai 2007, Monsieur ... répondit à ce courrier en les termes suivants :

« *Suite à votre lettre du 23 avril 2007 relative aux revenus supplémentaires, j'ai l'honneur de vous répondre qu'il n'y a ni de revenus supplémentaires indigènes ni de revenus supplémentaires en provenance de l'étranger.*

L'instruction en cours menée par le juge d'instruction Me Michel Turck éclairera toute l'affaire avec l'espoir d'un non-lieu.

Les accusations en ma personne sont totalement fausses.

Je vous prie de m'excuser pour le surplus de travail que vous avez avec mon affaire ».

Le 27 juin 2007, sur base du § 189 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* » (AO), le Procureur d'Etat adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », un rapport du service de Police judiciaire établi le 13 juin 2007, ci-après désigné par le « *rapport du 13 juin 2007* », relatant des faits qualifiés de fraude fiscale dont Monsieur ... serait l'auteur.

En date du 16 août 2007, le bureau d'imposition émit des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques rectifiés pour les années 1997 à 2005.

Le 7 septembre 2007, Monsieur ... adressa au directeur un courrier libellé comme suit :

« *J'accuse réception des bulletins d'impositions rectifiés des années 1997-2005.*

Cependant je ne peux pas retracer ces montants.

Suivant l'annotation faite par le bureau d'imposition, les montants proviennent d'un rapport dressé par la police judiciaire.

Etant donné que je ne dispose pas de ce rapport, je vous prie de me faire parvenir une copie ».

En date du 17 septembre 2007, le directeur informa Monsieur ... qu'il refusait de faire droit à la demande de communication du rapport de police précité.

Par 3 courriers du 17 septembre 2007, Monsieur ... réclama contre les bulletins d'imposition rectifiés des années 1997 à 2005 respectivement en les termes suivants :

« *J'accuse réception des bulletins d'imposition rectifiés des années 1997-1998.* [1999-2004 ; 2005]

Cependant je réclame contre ces bulletins qui se basent sur un rapport établi par la police judiciaire pour la période 1999-2006 dont j'ignore le contenu et votre taxation par analogie des années 1997 à 1998.

Pourriez-vous me confronter avec l'origine de ces chiffres redressés afin que je puisse prendre position ?

Entretemps, je vous demande de bien vouloir m'accorder un sursis à exécution des montants à régler jusqu'à ce que l'exactitude des montants sera démontrée ».

Par courrier du 14 novembre 2007, le médiateur du Grand-Duché de Luxembourg, saisi par Monsieur ..., s'adressa à celui-ci pour l'informer qu'il aurait eu accès au rapport du 13 juin 2007. Il expliqua que les montants retenus par le bureau d'imposition seraient inférieurs au montant total des entrées de fonds en provenance des sociétés luxembourgeoises ... s.a. et ... s.à r.l., ainsi que de la société *off-shore* ... s.a., et constatées par la police judiciaire. Finalement, le médiateur estima que Monsieur ... aurait la possibilité de se défendre en présentant ses propres chiffres au sujet des revenus qu'il a tirés des sociétés en question tout en indiquant le détail de tous les frais et autres déboursements de ces sociétés.

Le directeur statua à l'égard des susdites réclamations par une décision du 11 décembre 2007 (n[os] C14085, C14087 et C14091 du rôle) libellée comme suit :

« *Vu les requêtes introduites le 17 septembre 2007 par le sieur ..., demeurant à L-…, pour réclamer respectivement contre :*

1) les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997 et 1998 ;

2) les rectifications des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004 ;

1) la rectification du bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2005 ;

tous émis le 16 août 2007 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant qu'il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires en vertu de son pouvoir discrétionnaire, si elles lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'État, 06.02.1996, no 8925 du rôle) ;

qu'il échet en l'espèce, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de joindre les trois requêtes pour y statuer en une seule et même décision ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables, eu égard au § 234 AO ;

Considérant que le réclamant entreprend les bulletins rectificatifs au motif qu'ils se basent sur un rapport de la police judiciaire dont il ignorerait le contenu, pour demander d'être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public,

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé,

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I.

Considérant qu'en date du 27 juin 2007, l'adjoint au Procureur d'État a communiqué d'office au directeur des contributions, conformément au § 189 AO, à telles fins que de droit et pour attribution de compétence le rapport du service de Police Judiciaire relatant des faits de fraude fiscale impliquant le réclamant ;

Considérant que ledit rapport arrête que le réclamant a déclaré être le bénéficiaire économique des sociétés de droit luxembourgeois ... s.a., ... s.à r.l. et de la société anonyme de droit bélizais ... ;

Considérant que, d'une part, il est retenu que le réclamant a exercé la profession de comptable sans y être autorisé par le ministre compétent pour l'accès réglementé à cette profession, et tout aussi bien sans l'autorisation du gouvernement en conseil tel que prescrit par l'article 14 de la loi du 16 avril 1979 fixant le statut général des fonctionnaires de l'État ;

que, d'autre part, le chiffre d'affaires de la société ..., enregistrant les honoraires générés, est consigné par le détail des comptes clients que nul n'est censé d'ailleurs connaître mieux que le réclamant ;

Considérant que si le rapport de police a également constaté le dépôt de faux bilans, qu'il a établi que les fichiers des montants réels tout comme les fichiers renseignant les faux étaient en possession personnelle du réclamant, partant parfaitement au courant de tous ces détails dès avant qu'ils ne soient révélés par l'instruction judiciaire ;

Considérant encore que ledit rapport met en évidence que des bénéfices substantiels de la première société exploitante ont été transférés moyennant de fausses factures via une seconde société, sans raison d'être, pour ensuite aboutir à la société offshore ;

Considérant que s'il est superfétatoire de démontrer dans quel intérêt des montants pour dépenses sont dérivés vers des juridictions considérées comme des paradis fiscaux, il convient de rappeler néanmoins que les bénéfices n'y seront pas taxés, tandis que les résultats indigènes se retrouvent d'autant minorés ;

Considérant que le rapport de police conclut que les conditions d'application du § 396 AO sont remplies en l'espèce, et c'est en conséquence que le directeur des contributions a été informé, par application du § 189 AO ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que le réclamant connaît les détails du rapport de police y compris les chiffres, pour avoir en partie collaboré lors de l'instruction, donc en avoir informé le juge d'instruction ;

qu'il a été confronté aux chiffres découverts lors des perquisitions à son domicile ;

qu'il a pour le surplus été interrogé au sujet de toutes les comptabilisations dont il était l'auteur ainsi qu'au sujet des avoirs en compte dont il était le seul bénéficiaire ; qu'en conséquence la demande introductive du réclamant de vouloir être confronté avec l'origine des chiffres redressés afin de pouvoir prendre position, laisse d'être fondée ;

Considérant principalement que pas le moindre des faits établis et consignés par le rapport de police, puis communiqués par soins du procureur de l'État au directeur des contributions, n'était connu aux différents moments où les impositions originaires du réclamant avaient été arrêtées ;

Considérant qu'il découle des développements qui précèdent qu'en l'espèce les prescriptions du § 222, alinéa 1er, no 1 AO doivent être appliquées inconditionnellement, sans restriction ;

II.

Considérant à titre accessoire que si la requête introductive devait s'analyser en une allusion aux dispositions du § 205, alinéa 3 AO, il échet d'emblée de la rejeter ;

Considérant en effet que les rectifications des bulletins litigieux sont légalement basées sur la disposition du § 222 alinéa 1er, no 1 AO ;

Considérant que les bulletins originaires avaient été émis sous respect des procédures, unilatéralement cependant, en ce qui concerne uniquement l'instruction par les bureaux d'imposition, alors que pour sa part, le réclamant faisait fi de toutes les obligations lui incombant (§§ 166 et suivants AO, sans préjudice du § 410 AO) ;

Considérant en effet que la notion de fait nouveau englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition (Tribunal administratif 17.02.2005, no 18011 du rôle) ;

Considérant qu'en application du § 222 AO, l'administration est fondée à émettre des bulletins rectificatifs chaque fois que le contribuable a fourni, dans sa déclaration fiscale, des indications inexactes, insuffisantes ou incomplètes par rapport à la nature de l'impôt (Conseil d'État, 23.12.1964, no 5684 du rôle) ;

Considérant que le droit du contribuable à être entendu n'est plus donné s'il y a preuve de ce que celui-ci a sciemment induit l'autorité fiscale en erreur par exemple tel qu'en l'espèce par une comptabilité irrégulière à la clé de déclarations frauduleuses ;

Considérant qu'il convient de retenir que le § 205, alinéa 3 AO n'est pas applicable à la rectification pour faits nouveaux (Tribunal administratif 26.04.1999, no 10156 ; Cour administrative 14.12.2000, no 11320C) ;

qu'en tout cas, le bureau d'imposition avait, au respect du § 204 AO, donné au réclamant la possibilité de se faire entendre, préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs, par courrier recommandé du 23 avril 2007 ;

Considérant que les montants mis à jour lors de l'enquête judiciaire et auxquels le réclamant a été confronté, n'ont servi qu'à asseoir les bases des impositions rectificatives, eu égard à la véritable capacité contributive découverte que le réclamant avait pris soin de dissimuler ;

Considérant qu'en fait le réclamant avait admis être le bénéficiaire des comptes de sociétés et bancaires que l'enquête a révélés ;

que n'ont été imposés que les chiffres prouvés sans taxations punitives ;

qu'il y a lieu de rappeler que les montants ainsi imposés étaient connus du réclamant, en premier lieu lorsqu'il réalisait les recettes, tout en les fraudant, en second lieu lorsqu'il se retrouvait au fur et à mesure des progrès de l'enquête confronté à ces mêmes chiffres tracés comme sommes comptabilisées ;

Considérant que le réclamant, après avoir organisé ses travaux au noir et mis en place une structure frauduleuse habile à transférer les bénéfices à l'abri du fisc, ne saurait prétexter son ignorance des faits et montants incriminés afin de se prévaloir d'une présomption de véracité complètement démentie par l'envergure des énergies mise en œuvre et excluant partant une disposition honnête à collaborer ;

qu'il appert que le réclamant n'a déposé à aucun moment des déclarations rectificatives de son propre chef, quoiqu'il ne puisse subsister de doute quant à la réalité des bénéfices tant réalisés que fraudés ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mars 2008 et inscrite sous le numéro 24142 du rôle, Monsieur ... fit introduire un recours en réformation sinon, en annulation contre la décision directoriale prévisée.

A travers un jugement du 18 février 2009 (n° 24142 du rôle), le tribunal administratif reçut ce recours en la forme après avoir écarté un moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement, et au fond le déclara justifié, de manière à annuler, dans le cadre du recours en réformation introduit, la décision du directeur du 11 décembre 2007 et à renvoyer l'affaire en prosécution de cause devant le directeur. Le tribunal motiva cette décision d'annulation en retenant que l'application du § 205 (3) AO ne serait pas exclue en cas de rectification du bulletin d'impôt suite à la découverte de faits ou pièces nouveaux en vertu du § 222 AO, que le droit d'être informé des points où le bureau d'imposition entend s'écarter de la déclaration d'impôt en défaveur du contribuable et de l'entendre en ses explications ne constituerait pas une faveur ou un avantage réservé au seul contribuable ayant collaboré honnêtement avec le bureau d'imposition, mais un droit fondamental garantissant d'une manière générale les droits de la défense du contribuable et qu'en l'espèce, si le bureau d'imposition avait certes invité Monsieur ... à déclarer ses revenus indigènes et étrangers par courrier du 23 avril 2007, aucune pièce versée en cause ne documenterait cependant que le bureau d'imposition l'ait informé préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs des points par rapport auxquels il entendait s'écarter de sa déclaration d'impôt, de sorte que le droit garanti par le § 205 (3) AO n'aurait pas été respecté par le bureau d'imposition.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 20 mars 2009, l'Etat fit relever appel contre ce jugement du 18 février 2009.

Par arrêt du 29 juillet 2009 (n° 25536C du rôle), la Cour administrative, tout en ayant retenu le caractère fondamental du droit d'information et de défense de ses droits au bénéfice du contribuable consacré par le § 205 (3) AO ainsi que son applicabilité dans le cadre d'une procédure de rectification de bulletins d'impôt, retint qu'il ne doit pas aboutir à un formalisme excessif et que l'envergure des indications à fournir au contribuable doit être définie d'après les spécificités de chaque cas d'imposition. Ainsi, les données qui sont déjà connues dans le cadre du cas d'imposition et notamment les informations fournies par le contribuable lui-même, ne doivent pas faire l'objet d'une information préalable en vue d'une prise de position. Sur base de ce raisonnement, la Cour arriva à la conclusion que le rapport du 13 juin 2007, établi dans le cadre d'une instruction pénale à charge de Monsieur ... et communiqué par l'adjoint du Procureur d'Etat au directeur, était fondé sur des sources d'information consistant « *en les comptes bancaires, la comptabilité et les documents comptables, quelques autres documents saisis chez l'intimé et plusieurs fichiers informatiques de l'ordinateur personnel de l'intimé, soit des informations dont Monsieur ... devait nécessairement avoir connaissance* », de sorte qu'il « *était nécessairement conscient de ce que les revenus supplémentaires tant indigènes qu'étrangers visés dans le courrier du bureau d'imposition du 23 avril 2007 étaient ceux dégagés par l'activité de comptable par lui exercée durant des années et qui avaient fait l'objet d'une instruction pénale comportant un certain nombre de mesures d'instruction dont les auditions de l'intimé lui-même* ». Dans ces conditions, la Cour arriva à la conclusion qu'exiger de la part du bureau d'imposition de communiquer le rapport litigieux à l'intimé, s'analyserait en l'exigence d'un excès de formalisme consistant à obliger l'administration à informer un contribuable d'éléments qu'il connaissait déjà.

Par le même arrêt, la Cour retint que l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH) trouve application dans le cadre de contestations sur des droits et obligations de caractère civil et d'accusations en matière pénale qui sont traitées devant une instance judiciaire, mais non pas dans le cadre d'une procédure administrative de rectification de bulletins d'impôt dont l'objet est confiné à la fixation correcte de la dette d'impôt redue par une personne sur base des revenus effectivement réalisés, aucun élément d'accusation pénale n'étant sous-jacent à une telle procédure qui, de plus, est de nature purement administrative et ne porte pas sur un droit civil.

Quant à la critique de l'intimé qu'il ne pourrait toujours pas retracer les montants de revenus fixés par le bureau d'imposition dans les bulletins rectificatifs du 16 août 2007 à partir du rapport du 13 juin 2007 qui lui fut communiqué en cours d'instance contentieuse, la Cour considéra que cette question relève non pas du champ du droit d'être entendu préalablement à l'émission des bulletins, mais du champ de la justification au fond des rectifications opérées, de sorte à devoir être examinée dans ce cadre, la même conclusion s'imposant quant à l'argumentation de l'intimé relative à la validité de l'utilisation d'informations obtenues dans le cadre d'une enquête pénale n'ayant pas encore abouti à une condamnation pénale, à la question de la présomption d'innocence, ainsi qu'à la question de la présomption d'exactitude de sa déclaration d'impôt initiale.

Dans la mesure où le tribunal avait limité son examen du recours au volet de la régularité formelle des bulletins rectificatifs, la Cour, afin de maintenir aux parties le bénéficie du double degré de juridiction et estimant par ailleurs ne pas être en possession de tous les éléments requis pour statuer plus en avant, décida, par réformation du jugement entrepris du 18 février 2009, que la décision directoriale du 11 décembre 2007 n'encourt pas l'annulation au motif que le droit d'information et de prise de position de l'intimé n'aurait pas été respecté et renvoya l'affaire devant le tribunal en prosécution de cause.

Par jugement du 25 janvier 2010 (n° 24142a du rôle), le tribunal administratif rejeta d'abord le moyen de Monsieur ... tenant au non-respect du secret d'instruction dans le chef de la communication du rapport du 13 juin 2007 en retenant que la violation du secret de l'instruction n'est pas sanctionnée par la nullité de l'acte posé, sauf en cas de violation des droits de la défense, hypothèse définitivement écartée en l'espèce par l'arrêt ci-avant visé de la Cour du 29 juillet 2009, de sorte que les bulletins d'imposition litigieux ne sauraient en tout état de cause être affectés dans leur légalité par le seul fait de reposer sur des informations obtenues moyennant une éventuelle violation du secret de l'instruction. Par rapport au moyen du demandeur fondé sur le non-respect du § 189 AO, le tribunal admit que cette disposition vise *expressis verbis* les bureaux d'imposition (« *Finanzämter* ») et non pas le directeur en tant que destinataire d'une communication sur base dudit paragraphe, mais estima que ce libellé s'entend en termes génériques en ce sens que la communication est censée aboutir non pas parallèlement devant l'ensemble des bureaux d'imposition existants, mais bien devant celui qui est spécifiquement compétent pour analyser les informations reçues aux fins d'une éventuelle rectification d'impositions et que le directeur, conformément aux §§ 17 alinéas 2 et 46 AO, est l'autorité hiérarchiquement compétente pour coordonner l'ensemble des services d'imposition, de sorte à être le mieux placé pour continuer une communication sur base du § 189 AO au bureau d'imposition concrètement concerné. Dans la mesure où il se dégagerait des pièces versées au dossier qu'en l'espèce le directeur, lorsqu'il a reçu le rapport de police litigieux en communication de la part du Procureur d'Etat adjoint, s'est limité à transmettre ce rapport aux bureaux d'imposition respectivement compétents, le tribunal estima qu'aucune irrégularité de communication par rapport aux exigences légales ne serait décelable et rejeta en conséquence le moyen afférent.

Quant au fond des impositions rectificatives contestées, le tribunal prit acte, d'un côté, de l'argumentation du demandeur que même après avoir pu prendre connaissance du rapport du 13 juin 2007, il lui serait toujours impossible de retracer les différents montants qui ont été ajoutés au niveau de ses revenus au titre des 9 années fiscales respectivement concernées, de sorte qu'il serait dans l'impossibilité de se défendre utilement et concrètement par rapport à ces chiffres, et, d'un autre côté, de l'affirmation du délégué du gouvernement que les revenus « *rectifiés* » auraient été imposés directement dans le chef du demandeur au titre de bénéfices provenant d'une profession libérale par le fait qu'il résulterait clairement des éléments du dossier et plus particulièrement du rapport du 13 juin 2007 que les revenus en question auraient été directement réalisés et perçus par le demandeur.

Ensuite, le tribunal reconnut que le rapport du 13 juin 2007, dressé par un membre de la direction du service de police judiciaire chargé, conformément à l'article 9-2 du code d'instruction criminelle, de constater les infractions à la loi pénale, devrait être considéré, conformément à l'article 154 du code d'instruction criminelle, comme faisant preuve jusqu'à inscription de faux en ce qui concerne les constatations y retenues. Par voie de conséquence, le bureau d'imposition aurait en principe valablement pu considérer comme établis les montants et faits renseignés dans ce rapport de police du 13 juin 2007 et y asseoir les bases de leurs impositions rectificatives, ceci indépendamment des qualifications pénales suggérées dans ledit rapport, ces qualifications étant étrangères à l'imposition proprement dite qui doit exclusivement rester axée sur la véritable capacité contributive du contribuable concerné.

Par la suite, le tribunal procéda, par rapport à chacune des années d'imposition concernées par les bulletins rectificatifs litigieux, à la vérification si les conditions posées par le § 222 (1) AO pour l'émission de tels bulletins se trouvaient réunies en l'espèce.

Concernant les années d’imposition 1997 et 1998, le tribunal dégagea de l’analyse du rapport du 13 juin 2007 que ni ledit rapport, ni ses annexes versées en cause ne contiennent la moindre information concernant les activités du requérant ... au cours des années fiscales 1997 et 1998 et ce encore que les majorations de revenus opérées par les bulletins rectificatifs pour ces années soient expressément motivées d’abord par le bureau d’imposition, ensuite par le directeur et enfin par le délégué du gouvernement par référence à ce rapport. Le tribunal en déduisit que le rapport du 13 juin 2007 ne contiendrait aucun élément tangible permettant de conclure à une éventuelle irrégularité au niveau de la comptabilité tenue pour les années 1997 et 1998, voire des éléments permettant de conclure à l’existence de revenus non déclarés pour compte de ces mêmes années. Le tribunal en dégagea dès lors que la conclusion du directeur qu’en l’espèce les prescriptions du § 222 (1) AO étaient entièrement respectées, n’était pas motivée à suffisance par rapport aux bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998 ayant fait l’objet de la décision directoriale sur réclamation litigieuse et il annula, par réformation de la décision directoriale déférée, ces deux bulletins rectificatifs de l’impôt sur le revenu émis le 16 août 2007 par le bureau d’imposition Wiltz, à l’encontre de Monsieur ....

Concernant les autres années d’imposition concernées, le tribunal estima que, pour les années 1999 à 2001, l’indication par le rapport du 13 juin 2007 d’un montant global concret pour la période de 1999 à 2003 correspondant à des entrées de fonds non documentées par des justificatifs serait à considérer comme une indication suffisante pour permettre le cas échéant l’émission d’un bulletin rectificatif sur base du § 222 (1) AO, mais que ni le rapport de police ni ses annexes ne comportent le moindre élément qui permette de retracer l’origine des chiffres concrètement ajoutés en fin de compte au titre de bénéfice d’une profession libérale aux revenus de Monsieur .... Concernant enfin les années fiscales 2002, 2003 et 2005, le tribunal considéra que le rapport du 13 juin 2007 faisait état de suffisamment de faits concrets, chiffrés et documentés pour justifier le recours par le bureau d’imposition au mécanisme prévu par le § 222 (1) AO, mais que l’examen détaillé de ce rapport et de ses annexes ne permettrait pas pour autant de retracer, ne serait-ce que dans ses grandes lignes, la démarche suivie par le bureau d’imposition pour ventiler les chiffres avancés par rapport aux différentes années fiscales litigieuses et que la clarté des éléments du dossier relevée par le délégué du gouvernement dans son mémoire en duplique échapperait entièrement au tribunal.

Par voie de conséquence, relativement aux années d’imposition 1999 à 2005, le tribunal invita l’Etat à préciser moyennant un mémoire supplémentaire la démarche suivie, pièces à l’appui, pour aboutir aux différents redressements opérés et autorisa le demandeur d’y prendre position par écrit à son tour, ceci afin de lui garantir un exercice effectif de ses droits de la défense.

Par requête déposée au greffe de la Cour le 26 février 2010 et inscrite sous le numéro 26635C du rôle, l’Etat fit relever appel de ce jugement du 25 janvier 2010 en limitant l’objet de son appel à la décision d’annulation des bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998.

Par une itérative requête déposée au greffe de la Cour le 1er mars 2010 et inscrite sous le numéro 26640C du rôle, l’Etat fit relever appel de ce même jugement du 25 janvier 2010 en limitant l’objet de son appel à la décision d’annulation des bulletins rectificatifs des années 1997 et 1998.

Par arrêt du 28 juillet 2010 (nos 26635C et 26640C du rôle), la Cour administrative, joignant ces deux appels et, après avoir constaté que le tribunal, au travers du jugement *a quo*, tout en ayant tranché une partie du principal à travers l’annulation des bulletins relatifs aux années 1997 et 1998, n'avait pas ordonné une mesure d'instruction et n'avait pas

davantage, en déclarant le recours recevable et en refixant l’affaire pour continuation des débats, mis fin au litige, retint que les appels relevés contre le jugement du 25 janvier 2010 étaient irrecevables.

A travers un jugement du 16 février 2011 (n° 24142b du rôle), le tribunal administratif rejeta d'abord la demande étatique tendant à voir ordonner la rectification des bulletins d'impôt sur le revenu rectificatifs des années 1999 et 2001 sur base des faits découverts depuis le jugement susvisé du 25 janvier 2010. Ensuite, le tribunal rappela que la taxation consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable et approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible, qu'elle procède en règle générale par voie de généralisation à partir de données constantes, ses calculs reposant sur des présomptions de probabilité, de sorte que ce procédé, par définition, comporte une certaine marge d'incertitude et d'inexactitude, cette marge étant d'autant plus grande que la collaboration du contribuable est plus faible, et il en tira la conclusion que c'était à bon droit que le bureau d'imposition s'était basé sur les montants et faits renseignés dans le rapport du 13 juin 2007 pour y asseoir les bases des impositions rectificatives.

Au fond et suite aux demandes de précisions adressées à l’Etat à travers son jugement du 25 janvier 2010, le tribunal estima que s’il est vrai que la partie étatique avait affirmé en réponse à cette demande être en mesure « *de produire sur demande expresse du tribunal* » les dossiers fiscaux afférents, la mise à disposition, en vrac, de dossiers fiscaux, ne répondait pas à l’obligation inscrite à l’article 8, alinéa 4 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le rôle du tribunal ne consistant pas à mener de son propre chef l’instruction de l’affaire en examinant l’intégralité des dossiers fiscaux afin d’y déceler le cas échéant des pièces ou mentions susceptibles d’étayer la thèse de la partie étatique. A défaut de précisions circonstanciées fournies par la partie étatique, le tribunal conclut qu’en se référant de manière générale à des dossiers fiscaux non communiqués, celle-ci n’avait pas donné suite à sa demande de préciser la démarche suivie, « *pièces à l’appui* », pareille demande comportant invitation à l’Etat à documenter le cas échéant chaque montant et chaque affirmation factuelle par une pièce précise. Le tribunal retint cette conclusion par rapport à différents volets du litige lui soumis en ce qui concerne les années 1999 à 2002, dont notamment le prétendu lien entre le demandeur et la société …, la qualité de bénéficiaire économique - à titre direct ou indirect - de la société civile … dans le chef du demandeur, la justification de la rectification des montants à imposer au titre des années 2000 et 2001 d’un montant de respectivement …€ du chef d’« *honoraires de gestion* » facturés par la société … à la société …. De même, en ce qui concerne les années fiscales 2003, 2004 et 2005, le tribunal constata que les montants rectifiés comportent également un montant résultant d’une comparaison entre les chiffres contenus dans le rapport du 13 juin 2007 et ceux résultant des « *éléments des dossiers fiscaux de la société ... s.a. et de la société ... s.à r.l.* » et que la différence constatée de ... € avait été répartie sur les années 2003 à 2006, à raison de ... € par année d’imposition, mais que, si la qualité dans le chef du demandeur de seul bénéficiaire économique de la société ... s.a. ne paraissait pas sérieusement contestable, la différence mise à charge du demandeur ne serait pas expliquée et précisée sur base de pièces, mais sur base de l’affirmation non étayée et circonstanciée qu’elle résulterait de la comparaison avec les « *éléments des dossiers fiscaux de la société ... s.a. et de la société ... s.à r.l.* », affirmation que le tribunal déclara ne pas pouvoir « *accepter comme argent comptant* ». Pareillement, les premiers juges ne reprirent pas l’imputation au demandeur des facturations de sous-traitance par la société ... en ce qu’ils ne seraient en l’occurrence pas à même, sur les seules affirmations contenues dans le rapport du 13 juin 2007, de retracer juridiquement les raisons ayant amené l’Etat, au vu de ces fausses factures, d’en ajouter directement le montant au revenu imposable du demandeur. Le tribunal déclara encore ne pas suivre le raisonnement de la partie étatique consistant, d’une part, à dégager le

revenu imposable du demandeur à partir d'un montant global comportant notamment la part du demandeur dans le prix de vente de la société ... et l'acquisition d'une montre ..., revenu imposable figurant sous « *différence selon rapport PJ* », et d'ajouter à ce même revenu imposable en sus et à nouveau le prix de vente de la société ... ainsi que la valeur de la montre .... Finalement, le tribunal affirma ne pas saisir pourquoi le montant de ... € rajouté au revenu imposable du demandeur au titre de l'exercice fiscal 2005 sous le libellé « *Inscription agenda ...* », montant qui se baserait de « *manière exacte, claire et non équivoque, sur les résultats et chiffres retenus par le Service de la Police Judiciaire* », mais qui aurait d'ores et déjà été rajouté au revenu global de la société ..., devrait être rajouté *a priori* une seconde fois, séparément sous le libellé « *Inscription agenda ...* ».

Sur base de tous ces développements, le tribunal conclut que les quelques explications avancées par la partie étatique ne permettraient ni de retracer factuellement les montants retenus, dans la mesure où ceux-ci reposent sur une comparaison avec des données non soumises au tribunal, ni de retracer juridiquement le raisonnement de la partie étatique, celle-ci, en substance, ayant manifestement repris les déductions et implications de l'auteur du rapport du 13 juin 2007 sans expliquer pourquoi, juridiquement, l'administration a estimé pouvoir s'approprier au plan fiscal, sans réserve ni nuance, ces déductions et implications. Ainsi, il estima qu'il ne serait pas en mesure de porter une quelconque appréciation sur le bien-fondé des majorations effectuées au niveau du bénéfice d'une profession libérale dans le chef du demandeur par rapport à chacune des années fiscales 1999 à 2005, de manière à être amené, par réformation de la décision directoriale déférée, à annuler les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu pour les années 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005 émis à l'encontre de Monsieur ....

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 17 mars 2011, l'Etat a fait relever appel de ce jugement du 16 février 2011.

Par arrêt du 27 juillet 2011 (n° 28150C du rôle), la Cour administrative rejeta tout d'abord un moyen d'irrecevabilité de la requête d'appel soulevé par l'intimé et tiré du fait que le mandat conféré au délégué du gouvernement par le ministre des Finances aurait exclusivement visé le jugement du 16 février 2011 et serait limité quant à son objet aux années d'imposition 1999 à 2005, mais que la requête d'appel déposée pour compte de l'Etat aurait également entrepris les jugements des 25 janvier 2010 et 16 février 2011 en ce qui concerne les années d'imposition 1997 et 1998 malgré le défaut d'un mandat en ce sens. La Cour rappela que le jugement du 16 février 2011 avait vidé le jugement antérieur du 25 janvier 2010 qui n'était en lui-même pas appelable, ainsi que la Cour l'avait décidé à travers son arrêt susvisé du 28 juillet 2010, de sorte que le mandat du ministre des Finances du 9 mars 2011, en visant le seul jugement final appelable du tribunal administratif du 16 février 2011, devait être considéré comme tendant à déférer à la Cour l'intégralité du litige ayant fait l'objet des jugements des 25 janvier 2010 et 16 février 2011, à savoir la décision directoriale du 17 décembre 2007 ayant rejeté comme n'étant pas fondée les réclamations de l'intimé du 17 septembre 2007 dirigées contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, émis le 16 août 2007.

Au titre d'observations préliminaires, la Cour énonça qu'indépendamment de la force probante au pénal du rapport du 13 juin 2007, limitée aux constatations faites par un officier de police judiciaire, et au vu du régime général de la libre appréciation des preuves consacré par la « *Abgabenordnung* », le bureau d'imposition avait valablement pu se baser sur les montants et faits renseignés dans le rapport du 13 juin 2007 pour y asseoir les bases des impositions rectificatives, tout comme, eu égard au principe de la liberté des preuves en matière d'impôts,

il y avait, selon la Cour, lieu de tenir compte notamment du jugement pénal du 21 janvier 2010, ainsi que de l'arrêt d'appel afférent de la dixième chambre de la Cour d'appel du 2 février 2011 ayant en substance confirmé l'analyse des premiers juges, les éléments factuels retenus dans les motivations de ces décisions judiciaires pouvant être pris en compte au vu du caractère non suspensif d'un pourvoi en cassation. La Cour précisa encore qu'il y avait lieu de vérifier si les conditions d'application du paragraphe 222 (1) 1. AO se trouvent réunies par rapport à chaque bulletin rectificatif émis et, si cet examen se soldait par une réponse affirmative, de contrôler les montants des revenus supplémentaires fixés à travers les bulletins rectificatifs litigieux, ce dernier examen, se situant dans le cadre de la procédure de la taxation d'office des revenus sur base du § 217 AO, impliquant la vérification si l'administration a correctement déterminé les montants de revenus supplémentaires non déclarés et imputables à l'intimé qui paraissent les plus probables au vu de tous les éléments d'appréciation à la disposition de la Cour.

Quant au fond, en ce qui concerne les années d'imposition 1997 et 1998, la Cour dégagea du rapport de police du 13 juin 2007, du jugement pénal du 21 janvier 2010, de l'arrêt pénal du 11 février 2011, du procès-verbal du 5 juillet 1999, ainsi que des déclarations de Monsieur ... lors de l'enquête pénale que ce dernier avait exercé jusqu'en l'année 1999 son activité comptable en nom personnel et constitué seulement au cours de l'année 1999 la société .... Ces éléments devant être qualifiés de faits ou preuves nouveaux justifiant la fixation de bases d'imposition supérieures au sens du § 222 (1) 1. AO, la Cour retint, par réformation du jugement entrepris, que le montant des revenus non déclarés à imputer fiscalement à l'intimé s'élevait à … LUF pour l'année 1997 et non pas à … LUF. En ce qui concerne l'année 1998, bien que le revenu taxé de … LUF était largement inférieur au revenu réel constaté, qui s'élevait à … LUF, la Cour déclara ne pas pouvoir aller au-delà du revenu supplémentaire fixé à travers le bulletin rectificatif litigieux pour cette année en raison de l'article 97 (3) 8) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif qui ne reconnaît pas aux juridictions administratives la possibilité de modifier une imposition *in pejus* à l'encontre du contribuable.

En ce qui concerne l'imposition de Monsieur ... pour les années 1999 à 2002, la Cour retint, au regard du jugement pénal du 21 janvier 2010, de l'arrêt pénal du 2 février 2011, du procès-verbal du 5 juillet 1999 et du rapport du 13 juin 2007, que l'intimé avait fondé la société ... le 1er avril 1999, ensemble avec deux autres membres du personnel de l'administration des Contributions directes, afin d'exercer leur activité comptable sous le couvert d'une structure sous forme de société civile, dont les associés officiels avaient cependant été la société ..., société pouvant se prévaloir d'importantes pertes reportables, à hauteur de 99% et Monsieur ... à hauteur de 1%, une telle structuration de l'activité en cause ayant permis à Monsieur ... de percevoir durant les années 1999 à 2002 des parts des revenus sans les déclarer pour les besoins de l'impôt sur son revenu. Au regard de ces éléments devant être qualifiés de faits ou de preuves nouveaux, la Cour considéra comme justifié, d'une part, des impositions rectificatives en raison des revenus supplémentaires non déclarés générés par l'activité et, d'autre part, que l'Etat procéda à une taxation des revenus imputés à Monsieur ... dans la mesure où il ne disposait pas de données exactes au sujet de ses revenus. Par voie de conséquence, l'Etat pouvait légitimement considérer comme revenus supplémentaires générés par l'activité comptable dans le chef de Monsieur ... à la fois les parts de bénéfices dans la société ..., imputées fiscalement à la société ... au vu du caractère transparent de la société ..., telles que retenues à travers les bulletins d'établissement séparé et en commun émis à l'égard de la société ... (...euros pour l'année 1999, …. euros pour l'année 2000, … euros pour l'année 2001 et … euros pour l'année 2002) et les revenus transférés à la société ... sous forme de factures d'honoraires de gestion émises par cette dernière à l'égard de la société ... (… euros durant l'année 2000 et … euros durant l'année 2001). La Cour rejeta cependant, d'une part, les calculs de l'Etat

consistant à imputer à Monsieur ... au titre des années 1999 à 2002 un montant total de … euros réparti à hauteur d'un quart (… euros) sur chacune de ces quatre années, en retenant que ce montant, que l'Etat avait déterminé en se basant sur des entrées et des sorties de fonds sur le compte bancaire de la société ... durant les années 1999 à 2002 « *comparé*[es] *aux éléments des dossiers fiscaux* » des sociétés ... et ..., n'était, en l'état du dossier, ni vérifiable, ni même retraçable, et, d'autre part, au vu de l'interdiction d'une *reformatio in pejus* découlant de l'article 97 (3) 8) de la loi prévisée du 7 novembre 1996, les conclusions étatiques tendant à ajouter encore, en tant que nouvelles rectifications des bulletins d'impôt litigieux, le montant de … euros représentant des revenus en provenance de la société ... pour l'année 1999 et le montant de … LUF du chef de la quote-part du produit de la cession du fonds de commerce du 3 janvier 2001. Enfin, la Cour estima que l'imputation de l'ensemble des revenus taxés au niveau de la société ... au seul Monsieur ... ne paraissait pas justifiée au vu de tous les éléments en cause dans la mesure où il avait déclaré lors de son audition du 5 juillet 1999 qu'il avait fondé et exploité la société ... ensemble avec plusieurs autres personnes, ce fait se trouve en outre étayé par la circonstance qu'il n'avait perçu sur le produit total de … LUF en provenance de la vente du fonds de commerce du 3 janvier 2001 qu'une quote-part de … LUF. La Cour en déduisit que l'imputabilité à l'intimé des revenus réalisés par la société ... ne se dégageait à suffisance des éléments en cause que pour justifier une taxation à hauteur de 2/5e des parts de bénéfices dans la société ... et des revenus transférés à la société ... sous forme de factures d'honoraires de gestion.

En conséquence, la Cour déclara l'appel étatique fondé dans la mesure où les bulletins d'impôt litigieux pour les années 1999 à 2002 n'encouraient pas l'annulation et le recours initial partiellement justifié en ce que les revenus taxés dans le chef de Monsieur ... étaient à fixer à … euros pour l'année 1999, à … euros pour l'année 2000, à … euros pour l'année 2001 et à … euros pour l'année 2002.

En ce qui concerne les années 2003 à 2005, la Cour dégagea du jugement pénal du 21 janvier 2010 et de l'arrêt pénal du 2 février 2011 que Monsieur ..., d'une part, assurait de fait seul la direction de la société ..., suite au retrait des deux autres associés, et qu'il en retirait seul tous les bénéfices et, d'autre part, avait été le bénéficiaire économique de la société de droit belizais .... Afin de retirer les bénéfices de la société ... tout en évitant leur imposition, Monsieur ... avait racheté début 2003 à travers la société ... toutes les parts sociales de la société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois ... qui avait dans ses comptes des pertes reportables de +/- … euros et une dette envers ses anciens associés de +/-… euros, tout comme il avait racheté la créance correspondante des anciens associés pour 1 euro. Après le changement de la dénomination de la société ... en celle de ..., celle-ci commença à émettre des factures pour travaux fictifs de sous-traitance à la société ... et compensa les revenus ainsi obtenus de la part de cette dernière avec les pertes reportables et le service de la créance d'associé à la société .... Tous ces éléments constatés par le jugement pénal du 21 janvier 2010 et l'arrêt pénal du 2 février 2011, indiquant l'existence de revenus non déclarés perçus par Monsieur ... et passés par des structures sociétaires établies dans la seule finalité d'éviter leur imposition et la révélation de l'identité du bénéficiaire effectif de ces revenus, de manière à relever d'un abus de formes juridiques justifiant une imposition conforme aux réalités économiques, amenèrent la Cour à retenir que les conditions pour une imposition rectificative sur base du § 222 (1) 1. AO se trouvaient réunies en l'espèce, de sorte à fixer pour l'année 2003 le montant de … euros, pour l'année 2004 le montant de … euros et pour l'année 2005 le montant de … euros au titre des revenus taxés dans le chef de Monsieur ..., par réformation partielle du jugement entrepris. La Cour rejeta cependant les demandes étatiques de voir inclure comme élément de revenu supplémentaire à imputer au demandeur le montant de ... euros tiré d'une comparaison entre les chiffres du rapport du 13 juin 2007 et les « *éléments des*

dossiers fiscaux de la société ... et de la société ... », au motif que la partie étatique était restée en défaut de fournir des précisions à cet égard tant devant le tribunal que devant la Cour.

Dans un souci d'exhaustivité de l'exposé des faits, il y a encore lieu de mentionner que la Cour a statué par un second arrêt du 27 juillet 2011 (n° 28151C du rôle) sur le recours de Monsieur ... tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 mai 2009 ayant déclaré partiellement fondée une réclamation datée du 6 novembre 2008 dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006, émis à l'encontre de Monsieur ... le 8 octobre 2008 et s'étant écarté de la déclaration initiale de ce dernier en fixant un montant … euros comme bénéfice d'une profession libérale et un montant de -… € comme revenu net de la location de biens, de sorte à alourdir la charge d'impôt du contribuable. La Cour, par réformation du jugement entrepris du 16 février 2011 (n° 25952 du rôle), fixa les revenus taxés dans le chef de Monsieur ... à … euros pour l'année 2006.

Suite à l'arrêt précité de la Cour du 27 juillet 2011 (n° 28150C du rôle), le bureau d'imposition émit le 14 septembre 2011 à l'égard de Monsieur ... un bulletin rectifié de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2001, en conformité avec l'arrêt susmentionné.

En se basant sur le § 222 (1) 1. et 2. AO, le bureau d'imposition émit le 21 septembre 2011 un nouvel bulletin rectifié de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2001, l'imposition différant de la déclaration de Monsieur ... sur le point suivant : « *Bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale : Vente du fonds de commerce de la société civile ... à la .... Le montant concernant Monsieur ... s'élève à … Euros* ».

Par courrier recommandé du 14 décembre 2011, Monsieur ... introduisit auprès du directeur une réclamation contre le bulletin rectifié de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2001 émis le 21 septembre 2011 dans les termes suivants : « *Par la présente je réclame contre le bulletin pour l'impôt sur le revenu relatif à l'année d'imposition 2001 reçu le 21 septembre 2011 pour les raisons et motifs suivants :*

En date du 27 juillet 2011, la Cour administrative a redressé vos taxations des années 1997-2006 (no du rôle 28150C et 28151C) et a clairement indiqué et fixé les montants des revenus supplémentaires : page 24

- *année 2001 : … € (… flux)*

En date du 14 septembre 2011, donc une semaine avant votre bulletin, j'ai reçu les impositions rectificatives des années 1997-2006 basées sur les jugements de la Cour Administrative.

Finalement, en date du 21 septembre 2011, vous m'envoyez un bulletin rectificatif relatif à l'année 2001 qui remplace le bulletin du 14 septembre 2011.

Votre redressement indique des faits nouveaux, une imposition d'une vente d'un fonds de commerce de la société civile ... à la ..., le montant me concernant s'élevant à … €.

1) Vous disposez du contrat de la vente du fonds de commerce de la société civile ... à la ..., signé par le gérant de la société civile ..., Monsieur ..., au montant de … flux.

2) Vous disposez de la facture de rachat du fonds de commerce de la société ... s.a par la société civile ... pour le montant de … flux.

3) Vous disposez des bilans des sociétés concernées qui indiquent clairement l'indication des montants et vous disposez des bulletins d'impôts des sociétés, bulletins qui démontrent les impositions de la vente du fonds de commerce.

4) Votre service de révision a procédé à un contrôle de la société ... s.a. et en date du 19.01.2011, les bulletins rectificatifs de la société ... s.a. ont toujours ét[é] *établi*[s] *conformément au bilan déposé, le fonds de commerce a été imposé dans ... société civile et le bénéfice a été imposé au niveau*[…] *des associés, à savoir ... s.a et ... en nom personnel.*

En ajoutant ce montant à mes revenus de 2001, vous avez procédé à une double imposition économique,

En ce qui concerne les soi-disant faits nouveaux :

Votre requête d'appel, déposée à la Cour Administrative en date du 17 mars 2011, indique à la page 6 :

'qu'il résultait également des recherches lancées dans le cadre de l'affaire correctionnelle (ainsi que du fax de Me Girault du 24 décembre 2009) que le fonds de commerce de la société ... [a] *été cédé le 3.1.2001 pour un montant de LUF … à la ... du Luxembourg (cf. pièce 4)'*

Il s'ensuit que cette donnée du fonds de commerce était déjà connue lors de la décision de la Cour administrative du 27 juillet 2011.

Pourquoi est-ce que vous n'avez pas envoyé en date du 14 septembre 2011, le bulletin de 2001 avec indication du fait nouveau ?

Aucun élément nouveau n'a pu influencer le bulletin rectificatif du 14 septembre 2011 de sorte que le bulletin du 21 septembre 2011 est à rectifier ; il n'y a rien qui s'est passé pendant cette semaine afin de changer l'imposition de telle sorte, aucun fait nouveau n'est à la base d'un nouveau bulletin inconnu de la Cour Administrative.

La Cour parle d'un montant de … luf (page 13 et 20 du jugement), puis l'imposition rectificative du 21 septembre 2011 indique … flux, basé sur quoi ????

La Cour disposait des éléments relatifs à la cession de commerce ; pourtant elle retenait 2/5 du bénéfice de ... et 2/5 des honoraires de gestion ... s.a..

Il faut souligner que le bénéfice ... s.c. de 2001 indique déjà la vente du fonds de commerce à la ..., donc forcément il y a une autre double imposition économique au niveau de ... s.c.

En redressant les bulletins 2001 de ... s.a. (bulletin du 19.01.2011), le bureau d'imposition aurait d[û] *faire abstraction de cette vente et ignorer aussi le rachat par ... s.c. (pour … flux) du fonds de commerce que le bénéfice imposé en tant qu'associé majoritaire de ... s.c.*

Le bureau d'imposition n'a pas enlevé de la base imposable ces deux éléments et on est de nouveau en présence d'une double imposition économique.

Pourquoi cette injustice parfaitement connue de l'Administration a été maintenue ?

Pourquoi l'Administration n'a pas procédé aux rectifications d'office des bénéfices ...

s.a. des années 2000-2002 sachant parfaitement qu'avec l'imposition dans mon chef d'une part des bénéfices on était en présence d'une double imposition économique ?

... s.a. n'a jamais réclamé contre leur part de bénéfice dans ... s.c. et spécialement le rachat d'une partie du fonds de commerce facturé par ... s.c. à son encontre et pour cause :

... s.a. a été correctement imposée sur 99% en tant qu'associé de ... s.c., tel que déclaré.

... s.a. ignore l'imposition dans mon chef.

D'autres faits :

L'imposition de la vente du fonds de commerce dans le chef de ... s.c. et dans ... s.a. à raison de 99% est incontestable (voir bulletins ... s.c., bulletins ... s.a., bilans et comptes profits et pertes des deux sociétés).

Admettant qu'il y avait distribution des liquidités après imposition par voie de remboursements des comptes-courants actionnaires ; ces comptes-courants figuraient au passif du bilan de ... s.a. depuis la création de la société (en 1990) et ont aidé à financer au courant des années les activités diverses de la société.

Ces comptes-courants n'ont jamais ét[é] *remis en cause par l'Administration.*

Il n' […] *y avait pas de distribution de dividendes mais remboursement des comptes-courants actionnaires.*

Il est de bonne [guerre] *des actionnaires de se faire rembourser leurs mises en présence de liquidités suffisantes, tel était le cas pour la société ... s.a.*

Par conséquent et au vu […] *des explications présentées, je vous prie de bien vouloir redresser votre bulletin IR de 2001 rectificatif et de respecter rigoureusement la décision de la Cour administrative du 27 juillet 2011, même si également ces redressements sont contraires aux lois fiscales.* (…) ».

N'ayant pas reçu de réponse à sa réclamation, Monsieur ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 31 juillet 2012, un recours tendant, aux termes de son dispositif, à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'imposition de l'administration des Contributions directes du 21 septembre 2011.

Dans son jugement du 18 septembre 2014, le tribunal administratif reçut le recours en réformation en la forme, au fond le déclara justifié, par réformation du bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2001 émis le 21 septembre 2011 à l'encontre de Monsieur ..., fixa le montant du bénéfice imposable résultant d'une profession libérale à … LUF pour l'année 2001, renvoya l'affaire devant le directeur en prosécution de cause conformément au dit jugement, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna l'Etat aux frais.

Pour aboutir à cette solution, le tribunal retint que la vente du fonds de commerce n'avait pas pu être considérée comme un fait nouveau au sens du § 222 AO (1) 1. au moment de l'émission en date du 21 septembre 2011 du bulletin d'impôt sur le revenu litigieux de l'année 2001, au motif que cet élément était déjà connu par l'administration des Contributions directes avant l'émission du bulletin rectificatif du 14 septembre 2011 suite à l'arrêt précité de la Cour du 27 juillet 2011 (n° 28150C du rôle). Il rejeta la justification avancée par l'Etat consistant à affirmer que le bulletin d'impôt du 14 septembre 2011

n’aurait pas pu prendre en considération les revenus provenant de la cession du fonds de commerce de la société ... au motif qu’il aurait dû se conformer à l’arrêt de la Cour, en vertu de l’article 2 (4) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l’ordre administratif, le tribunal estimant que l’Etat serait resté en défaut d’invoquer une quelconque disposition légale qui lui aurait interdit de retenir, en plus des montants fixés par l’arrêt susmentionné du 27 juillet 2011, des montants imposables supplémentaires à charge du demandeur.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 23 octobre 2014, l’Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 18 septembre 2014.

L’Etat critique le tribunal pour avoir dénié aux revenus provenant de la cession du fonds de commerce de la société ... la qualification de faits nouveaux au sens du § 222 (1) 1. AO en ce qu’ils auraient déjà été connus de l’administration au moment de l’émission du bulletin redressé du 14 septembre 2011 et pour avoir écarté son argumentation relative à l’obligation pour l’administration d’émettre d’abord un bulletin entièrement conforme à l’arrêt du 27 juillet 2011 (n° 28150C du rôle). L’Etat considère que, de la sorte, le tribunal se serait non seulement livré à une interprétation erronée de la notion de faits nouveaux prévue par le § 222 (1) 1. AO, mais qu’il aurait également rendu impossible l’imposition du produit de cession en dépit du constat de sa réalité et ainsi causé un préjudice au Trésor public. Après avoir rappelé que la réalité de la cession du fonds de commerce de la société ..., dont l’intimé aurait été le bénéficiaire économique, à la société ... . aurait été constatée par la Cour dans son arrêt du 27 juillet 2011 (n° 28150C du rôle), de manière que toute contestation y relative devrait être d’office rejetée, l’Etat considère que l’existence de cette cession serait apparue à un moment où le recours relatif à l’année d’imposition 2001 aurait déjà été pendant devant les juridictions administratives, de manière que le bureau d'imposition aurait été dans l’impossibilité matérielle et juridique de procéder à la rectification de l’imposition relative à l’année 2001 durant toute cette période qui aurait pris fin seulement avec l’arrêt prévisé du 27 juillet 2011 qui n’aurait pas pu prendre en compte ce revenu de cession du fait de l’interdiction de la *reformatio in pejus* posée par l’article 97 (3) 8) de la loi prévisée du 7 novembre 1996. En outre, le bulletin redressé du 14 septembre 2011 constituerait la transposition stricte et rigoureuse de l’arrêt du 27 juillet 2011 en ce qui concerne les revenus supplémentaires pouvant être imputés à l’intimé tels que limitativement énumérés dans ledit arrêt, de manière qu’il n’aurait pas pu inclure les revenus supplémentaires provenant de la cession du fonds de commerce litigieux sans violer le dispositif de cet arrêt. Pour ces raisons, un deuxième bulletin rectifié prenant en compte le fait nouveau qui représente le revenu provant de la cession de fonds de commerce litigieuse aurait été émis le 21 septembre 2011, de sorte qu’il devrait être reconnu comme ayant été émis en conformité avec le § 222 (1) 1. AO.

L’intimé rétorque que la notion de faits nouveaux ne serait certes pas définie par la loi, mais qu’il devrait s’agir d’un fait inconnu lorsque le bureau d’imposition, le directeur ou les juridictions administratives ont pris leurs actes décisionnels ou juridictionnels respectifs. Cette notion devrait être rapprochée de celle de pièces décisives prévue comme cas d’ouverture d’une requête civile conformément à l’article 617 du Nouveau Code de procédure civile. Or, en l’espèce, la cession du fonds de commerce en cause aurait été un fait connu de la Cour administrative avant le prononcé de son arrêt du 27 juillet 2011.

Il conteste l’argument étatique suivant lequel la Cour n’aurait pas pu statuer *in pejus* dans le cadre de son arrêt du 27 juillet 2011 en raison de la règle afférente de l’article 97 (3) 8) de la loi prévisée du 7 novembre 1996, l’intimé soutenant que la Cour aurait théoriquement eu cette possibilité « *parce que la disposition précitée est abrogée* » en ce que

le juge administratif statue comme juge de la réformation agissant comme un véritable administrateur venant en lieu et place de l'auteur de l'acte administratif attaqué. Subsidiairement, l'intimé estime qu'une éventuelle impossibilité de statuer *in pejus* ne pourrait pas conduire à une requalification des faits et contrer l'examen global de sa situation opéré par la Cour dans son arrêt du 27 juillet 2011, de manière que le bureau d'imposition aurait dû se conformer à cet arrêt et ne pourrait plus qualifier la cession du fonds de commerce de fait nouveau.

Le § 222 AO dispose comme suit :

« *(1) Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt:*

1. *wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist;*
2. *wenn durch eine Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen;*
3. *wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine höhere Veranlagung rechtfertigt, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist; dies gilt nicht für die Steuern vom Einkommen, vom Ertrag, vom Umsatz und vom Vermögen ;*
4. *wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor dem Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine niedrigere Veranlagung rechtfertigt.*

(2) Eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung darf nicht auf eine nach Entstehung des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des Staatsrats, Ausschuss für Streitsachen, gegründet werden, in der eine Rechtsfrage im Gegensatz zu einer früheren, einen gleichen Sachverhalt betreffenden höchstrichterlichen Entscheidung entschieden wird ».

En application du § 222 (1) 1. AO, l'administration est fondée à émettre des bulletins rectificatifs chaque fois qu'elle obtient connaissance de faits nouveaux ayant pu majorer l'imposition du contribuable. La notion de « *neue Tatsache* » englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition (Cour adm. 4 juillet 2013, n° 31724C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 642).

Il se dégage du descriptif de l'évolution chronologique de l'affaire sous examen que la cession du fonds de commerce de la société ... à la société ... du 3 janvier 2001 au prix de 5.000.000 LUF a été découverte dans le cadre de l'instruction du recours contentieux dirigé par l'intimé contre une décision du directeur du 11 décembre 2007 ayant rejeté sa réclamation du 17 septembre 2007 dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des

personnes physiques rectifiés des années 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005, émis à son encontre le 16 août 2007. En effet, le délégué du gouvernement en a fait état pour la première fois dans le cadre de son mémoire complémentaire du 26 novembre 2010 déposé sur demande du tribunal en le qualifiant comme l'un de divers faits nouveaux apparus lors de deux affaires portées devant la Cour administrative ayant abouti aux arrêts du 4 février 2010 (n° 25957C du rôle) et du 28 juillet 2010 (n° 26635C du rôle). Alors que le tribunal avait annulé, dans son jugement du 16 février 2011 (n° 24142b du rôle), entre autres le bulletin rectificatif pour l'année 2001 sur base du motif global que les affirmations et chiffres mis en avant par l'administration n'avaient pas été suffisamment étayés, la Cour a constaté le fait que l'intimé avait perçu sur le produit total de … LUF en provenance de cette cession du fonds de commerce du 3 janvier 2001 une quote-part de … LUF, mais a refusé d'accéder, au vu de l'interdiction d'une *reformatio in pejus* découlant de l'article 97 (3) 8) de la loi prévisée du 7 novembre 1996, aux conclusions étatiques tendant à ajouter encore, en tant que nouvelle rectification du bulletin d'impôt pour l'année 2001, comme chef de revenu taxé non pris en compte jusque lors le montant de … LUF du chef de la quote-part du produit de la cession du fonds de commerce du 3 janvier 2001.

Il découle de ces développements que le fait de la cession du fonds de commerce de la société ... du 3 janvier 2001 et la perception, par l'intimé, du montant de … LUF en tant que sa quote-part du produit de cette cession doivent considérés comme des faits nouveaux par rapport à l'émission du bulletin rectificatif pour l'année 2001 en date du 16 août 2007.

Il convient ensuite de rappeler que l'introduction d'une réclamation a pour effet de dessaisir le bureau d'imposition du cas d'imposition, de manière qu'il ne peut plus, à partir de ce moment, modifier de sa propre initiative l'imposition opérée à travers le bulletin faisant l'objet de la réclamation sur base des §§ 92 (3), 94 et 222 AO, et ce même dessaisissement vaut durant la saisine des juridictions de l'ordre administratif. Les effets du principe dévolutif de la réclamation sont justifiés par des raisons de procédure impérieuses tenant à la délimitation stricte des compétences des autorités hiérarchiques administratives et juridictions compétentes tendant à éviter toute contrariété de décisions voire interférences entre organes institutionnels susceptibles d'avoir des effets contraires.

En outre, du moment qu'un jugement non appelé du tribunal administratif ou un arrêt de la Cour administrative a vidé le recours contentieux en prenant une décision portant réformation de l'imposition en cause, sans néanmoins la remplacer entièrement par une nouvelle imposition, et renvoyant l'affaire à l'administration pour exécution, il incombe au bureau d'imposition d'émettre un nouveau bulletin d'établissement ou d'impôt intégrant les points de réformation dans l'imposition globale et fixant en conséquence soit les nouvelles bases d'imposition et quotes-parts imputables, soit une nouvelle cote d'impôt. L'émission d'un bulletin rectifié par le bureau d'imposition compétent dans une telle hypothèse relève encore de l'exécution d'une décision de justice et le bureau d'imposition doit s'acquitter de cette mission en tant qu'autorité compétente pour l'émission de bulletins sans pouvoir s'écarter de l'imposition contestée et des points de réformation retenus dans la décision de justice, ensemble les conséquences sur l'imposition en découlant directement. Par voie de conséquence, l'émission d'un bulletin rectifié en exécution d'un jugement non appelé du tribunal administratif ou d'un arrêt de la Cour administrative ne peut partant pas être considérée comme exercice de son pouvoir d'imposition, impliquant celui de modifier des impositions sur base des §§ 92 (3), 94 et 222 AO, par le bureau d'imposition qui ne récupère ce pouvoir qu'avec l'épuisement des voies de recours suite audit bulletin rectifié.

Or, l'existence de faits nouveaux au sens du § 222 (1) 1. AO doit toujours être appréciée par rapport à un bulletin initial que le bureau d'imposition a émis dans l'exercice

de son pouvoir d'imposition comportant la faculté pour lui de s'acquitter de sa mission de rechercher d'office les faits et opérations soumis à l'impôt et de faire usage des pouvoirs lui conférés pour exécuter cette mission.

Un bulletin rectifié que le bureau d'imposition émet en exécution d'une décision de justice ne répond, au vu de la limitation du rôle du bureau d'imposition ci-avant tracée, pas aux caractéristiques d'un bulletin initial.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le bulletin rectifié du 14 septembre 2011 ne peut pas être considéré comme étant le bulletin initial par rapport auquel il faut vérifier si la cession du fonds de commerce du 3 janvier 2001 et la quote-part du produit de cette cession attribuée à l'intimé doivent être qualifiées de faits nouveaux au sens du § 222 (1) 1. AO et que cette question doit être examinée en prenant comme point de départ la date du bulletin rectifié du 16 août 2007, dernier bulletin antérieur à celui du 21 septembre 2011 à travers lequel le bureau d'imposition a exercé son pouvoir d'imposition.

Dans la mesure où la Cour a déjà constaté ci-avant que la cession du fonds de commerce de la société ... à la société ... du 3 janvier 2001 au prix de … LUF a été révélée dans le cadre de l'instruction du recours contentieux dirigé par l'intimé contre les impositions rectificatives des années 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005 opérées à travers les bulletins rectifiés du 16 août 2007 et plus particulièrement à l'occasion de recours contentieux parallèles exercés par d'autres contribuables impliqués dans les mêmes activités, il y a lieu de constater que le bureau d'imposition a nécessairement pu obtenir connaissance de ces faits seulement après l'émission des bulletins du 16 août 2007, de manière que ces mêmes faits doivent être qualifiés de faits nouveaux conformément au § 222 (1) 1. AO de nature à justifier l'émission du bulletin d'impôt rectifié du 21 septembre 2011.

Cette conclusion ne se trouve pas affectée par l'argumentation de l'intimé relative à la faculté pour le juge administratif de statuer *in pejus*. En effet, l'article 97 (3) 8) de la loi prévisée du 7 novembre 1996, disposant que « *les §§ 243 et 244 sont inapplicables au tribunal administratif et à la Cour administrative* », n'a point été abrogé et s'analyse en une délimitation spécifique en matière d'impôts directs des pouvoirs conférés en principe au juge de la réformation en ce qu'il n'est pas appelé, sur base de l'argumentation des parties, à refaire entièrement l'acte décisionnel lui déféré et à substituer entièrement son appréciation à celle de l'administration, mais seulement dans les limites des volets du cas d'imposition lui soumis à travers l'argumentation du contribuable. Dans ces conditions, l'arrêt de la Cour du 27 juillet 2011 ne peut pas être considéré comme un examen global de sa situation fiscale qui empêcherait la prise en compte ultérieure de l'opération de cession en question.

Il découle de ces développements que le moyen soulevé par l'Etat à l'appui de son appel est justifié et que c'est à tort que le jugement entrepris a réformé le bulletin litigieux du 21 septembre 2011 au motif que la vente du fonds de commerce du 3 janvier 2001 n'aurait pas pu être considérée comme un fait nouveau au sens du § 222 (1) 1. AO au moment de l'émission du bulletin d'impôt sur le revenu litigieux pour l'année 2001 en date du 21 septembre 2011 justifiant une modification de l'imposition opérée.

Il y a cependant encore lieu d'examiner les moyens soulevés par l'intimé à l'encontre dudit bulletin.

L'intimé soutient en premier lieu que le bulletin du 21 septembre 2011 aurait été émis au mépris du § 205 (3) AO en ce qu'il n'aurait pas été informé préalablement en quoi le bureau d'imposition entendait s'écarter de ses déclarations d'impôt initiales, respectivement

des montants de revenus supplémentaires fixés par l'arrêt de la Cour du 27 juillet 2011 et que le bureau d'imposition aurait repris, sans la contrôler et sans la soumettre au contribuable concerné, une information qui résulterait de recherches effectuées dans le cadre d'affaires contentieuses. Il se réfère à la jurisprudence pour affirmer que le § 205 (3) AO établirait à charge de l'administration une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels elle envisage de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, laquelle obligation correspondrait à un droit élémentaire du contribuable face à l'administration destiné à protéger ses droits de la défense. En outre, même à admettre que le § 205 (3) AO ne serait pas applicable dans le cadre d'une procédure de modification d'un bulletin initial, l'obligation pour l'administration d'informer préalablement le contribuable sur les redressements envisagés découlerait implicitement du § 204 (1) AO. L'intimé considère que le non-respect de l'obligation d'information préalable constituerait une irrégularité procédurale devant entraîner la nullité du bulletin émis.

Le droit du contribuable d'être informé et entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers les informations par lui soumises à l'autorité compétente, doit être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable (trib. adm. 25 août 1999, n° 10630 du rôle, confirmé par Cour adm. 15 février 2000, n° 11579C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 543).

S'il est vrai que ce principe ne se trouve pas formellement inscrit d'une manière générale dans l'AO, mais trouve son expression dans des dispositions en portant application dans certaines hypothèses, il n'en reste pas moins qu'il découle implicitement mais nécessairement des principes d'instruction inscrits au § 204 (1) AO (cf. notamment Tipke-Kruse, *RAO*, 1e édit., § 204, Anm. 14 ; Becker, Riewald, Koch, *RAO*, 1965, § 204, Anm. 6). Ce principe doit partant trouver application en l'espèce dans le cadre d'une procédure de rectification de bulletin d'impôt indépendamment de la question de savoir si le § 205 (3) AO, qui constitue une application particulière de ce principe, doit également être respecté avant l'émission de bulletins rectificatifs.

Le § 205 (3) AO, disposant que « *wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen* », constitue une application particulière de ce principe et met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale. A cet effet, le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt. Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, notamment lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt. Par contre, lorsque la divergence de vues mise en avant par le contribuable s'analyse en substance purement en une question d'application de la loi qui

relève de la compétence du bureau d'imposition, le contribuable n'a pas droit à être entendu préalablement à l'établissement du bulletin d'imposition.

D'un autre côté, il est de principe que le droit d'information et de prise de position du contribuable ne doit pas aboutir à un formalisme excessif et que l'envergure des indications à fournir au contribuable doit être définie d'après les spécificités de chaque cas d'imposition. En outre, les données qui sont déjà connues dans le cadre du cas d'imposition et notamment les informations fournies par le contribuable lui-même ne doivent pas faire l'objet d'une information préalable en vue d'une prise de position (cf. Hübschmann, Hepp, Spitaler, RAO, § 205, Anm. 9 ; Becker, Riewald, Koch, *RAO*, 1965, § 204, Anm. 6).

Or, en l'espèce, l'existence de la cession du fonds de commerce du 3 janvier 2001 et la quote-part de revenu afférente imputable à l'intimé ont été révélées dans le cadre de la procédure contentieuse ayant conduit au jugement du tribunal administratif du 16 février 2011 (n° 24142b du rôle) et l'intimé s'est vu conférer la faculté d'y prendre position encore avant ledit jugement et dans le cadre de la procédure d'instruction de l'appel étatique dirigé contre le même jugement et ayant conduit à l'arrêt de la Cour du 27 juillet 2011 (n° 28150C du rôle). En outre, comme il vient d'être précisé ci-avant, la Cour a également retenu dans ledit arrêt la réalité de l'opération de cession du fonds de commerce du 3 janvier 2001 et de la perception, par l'intimé, d'une quote-part du prix de cession.

Dans ces conditions, même si les éléments factuels à la base du redressement opéré à travers le bulletin rectifié du 21 septembre 2011 ont été révélés non pas dans le cadre d'une procédure en matière d'impôt sur le revenu, mais dans le cadre d'une procédure contentieuse, il n'en reste pas moins qu'ils ont pu être librement débattus par l'intimé au cours de deux instances judiciaires et que la Cour a retenu en fin de compte la réalité des opérations prévisées, de manière que le bureau d'imposition pouvait légitimement admettre que l'intimé était à considérer même pour les besoins de la procédure de rectification de bulletins d'impôt comme ayant à ce moment déjà connaissance des éléments à la base du redressement opéré. Ainsi, dans les circonstances particulières de la cause, exiger de la part du bureau d'imposition d'inviter l'intimé, préalablement à l'émission du bulletin rectificatif du 21 septembre 2011, à prendre position par rapport au redressement envisagé relatif à l'opération de cession du 3 janvier 2001 s'analyse en l'exigence d'un excès de formalisme consistant à obliger l'administration à informer un contribuable d'éléments qu'il connaît déjà. Il s'ensuit qu'une telle communication n'était pas requise par le § 204 (1) AO ou le § 205 (3) AO et que le bureau d'imposition pouvait valablement s'abstenir de procéder à une information préalable avec invitation à l'intimé d'y prendre position.

Ce premier moyen de l'intimé est partant à abjuger.

En deuxième lieu, il reproche au bulletin rectifié du 21 septembre 2011 d'être ni motivé, ni établi de manière régulière. Ainsi, le bureau d'imposition se baserait exclusivement sur le rapport de police du 13 juin 2007 et sur des affirmations incertaines y contenues relatives à l'existence de la cession de son fonds de commerce par la société ... à la société .... Or, l'administration ne devrait pas être admise à justifier l'émission d'un bulletin d'impôt par « *l'exposé de suppositions découlant d'un rapport de police* ». L'intimé conteste également le montant de … euros lui imputés au titre de quote-part dans cette cession en soulignant que dans le cadre de la procédure contentieuse ayant conduit à l'arrêt de la Cour du 27 juillet 2011, l'Etat aurait affirmé que la quote-part lui imputable du produit de cette cession s'élèverait à … LUF et que l'administration aurait disposé de tous les documents et informations nécessaires pour fixer correctement la plus-value, de manière qu'il serait incompréhensible comment le bureau d'imposition lui ait pu imputer une quote-part de … LUF et que cette façon de procéder s'analyserait en une augmentation totalement

arbitraire de son bénéfice d'une profession libérale. L'intimé conteste également l'affirmation étatique suivant laquelle un autre bénéficiaire d'une quote-part dans la même cession aurait payé sans contestation l'impôt afférent et souligne que l'Etat aurait violé de la sorte le secret fiscal dont bénéficierait cette personne.

Alors même que le délégué du gouvernement n'a pas pris position par rapport à ce moyen en instance d'appel, il convient néanmoins, au vu de l'effet dévolutif de l'appel, de prendre en compte les développements déployés par les parties en première instance à cet égard.

Or, devant le tribunal, le délégué du gouvernement a rappelé que les revenus supplémentaires non déclarés et réalisés à travers plusieurs structures sociétaires par l'intimé auraient été imposés directement dans son chef en tant que bénéfices d'une profession libérale, principe qui aurait été confirmé par la Cour, et qu'il faudrait procéder identiquement pour l'imposition de la plus-value dégagée par la cession du 3 janvier 2001. Le délégué du gouvernement a considéré que les contestations de l'intimé relatives au montant de … LUF lui imputé et son affirmation de n'avoir touché que le montant de … LUF resteraient à l'état de pure allégation et seraient contredites par les éléments du dossier. Le représentant étatique se prévaut du fait que l'associé de l'intimé et autre bénéficiaire économique de la société ... serait en aveu d'avoir touché le montant de … LUF et aurait été imposé sur ce montant au titre de l'année 2001 sans contestation de sa part. Il ajoute que la société ... et Monsieur ... auraient servi de simple écran pour les activités de l'intimé et de son associé, de manière qu'il serait « *fort contestable* » que Monsieur ..., en tant qu'associé détenant une seule part de la société ..., ait touché le solde de … LUF du produit de la cession du fonds de commerce du 3 janvier 2001, d'autant plus que Monsieur ... n'aurait pas déclaré un tel revenu dans sa déclaration d'impôt personnelle.

La Cour tient à rappeler que dans le cadre de l'instance d'appel ayant conduit à l'arrêt prévisé du 27 juillet 2011 (n° 28150C du rôle), elle a pris en compte l'argument de l'Etat que « *l'enquête pénale aurait également révélé la réalisation par Monsieur ... d'une plus-value de cession de ... LUF qui représenterait sa part de la cession du fonds de commerce de la société ... à une fiduciaire de la place en date du 3 janvier 2001* ». La Cour a cependant décidé à cet égard que « *l'imputation de l'ensemble des revenus taxés au niveau de la société ... au seul Monsieur ... ne paraît pas justifiée au vu de tous les éléments en cause. En effet, il avait déclaré lors de son audition du 5 juillet 1999 qu'il avait fondé et exploité la société ... ensemble avec plusieurs autres personnes, état des choses encore confirmé par lui lors de son audition du 27 octobre 2006. Ce fait se trouve en outre étayé par la circonstance qu'il n'a perçu sur le produit total de … LUF en provenance de la vente du fonds de commerce du 3 janvier 2001 qu'une quote-part de … LUF. Partant, l'imputabilité à l'intimé des revenus réalisés par la société ... ne se dégage à l'heure actuelle et à suffisance des éléments en cause que pour justifier une taxation à hauteur de 2/5e des parts de bénéfices dans la société ... et des revenus transférés à la société ... sous forme de factures d'honoraires de gestion.*

Finalement, la Cour ne saurait accéder, au vu de l'interdiction d'une reformatio in pejus découlant de l'article 97 (3) 8) de la loi prévisée du 7 novembre 1996, aux conclusions étatiques tendant à ajouter encore, en tant que nouvelles rectifications des bulletins d'impôt litigieux, comme chefs de revenus taxés non pris en compte jusque lors le montant de … € représentant des revenus en provenance de la société ... pour l'année 1999 et le montant de … LUF du chef de la quote-part du produit de la cession du fonds de commerce du 3 janvier 2001 ».

La Cour a dès lors reconnu la réalité de la perception, par l'intimé, d'une quote-part du produit de la cession de son fonds de commerce par la société ... le 3 janvier 2001, mais a retenu à cet égard, sur base des éléments lui soumis dans le cadre de cette instance, le montant de … LUF comme étant celui imputable à l'intimé.

Afin de justifier l'augmentation de la quote-part de l'intimé dans le produit de cette cession à … LUF, l'Etat se prévaut « *des éléments du dossier* » et du fait que l'associé de l'intimé aurait accepté l'imputation dans son chef de la moitié du produit de cession de … LUF. Or, le dossier fiscal soumis à la Cour ne comporte, au-delà du contrat de cession du 3 janvier 2001 et de pièces relatives au paiement du prix de cession par l'acquéreur, aucun élément concret qui serait de nature à établir, voire seulement à indiquer la perception d'une quote-part supérieure à … LUF par l'intimé et l'affirmation étatique relative à l'attitude de l'associé prévisé reste à l'état de pure allégation.

Dans ces conditions, le moyen de l'intimé doit être accueilli et son recours est à déclarer partiellement justifié en ce que sa part du bénéfice provenant de la cession de son fonds de commerce par la société ... le 3 janvier 2001 est à fixer au montant de … LUF.

Finalement, l'intimé reproche à l'administration une double imposition économique en ce que le bénéfice provenant de la cession du 3 janvier 2001 aurait été déterminé au niveau de la société ... et imputé fiscalement à ses deux associés, la société ... et Monsieur ..., et imposés dans leur chef, entraînant que l'intimé, n'ayant pas été associé de la société ..., ne pourrait pas être imposé sur le résultat de ladite cession sous peine de procéder à une double imposition économique. L'intimé expose encore que suite à l'imposition de la plus-value de cession dans le chef des associés de la société ..., la société ... aurait procédé à des remboursements de comptes-courants d'actionnaires ayant figuré à son passif et ayant servi à financer les activités de cette société, l'administration n'ayant jamais remis en cause la réalité de ces comptes-courants. Il en déduit que le montant lui alloué ne saurait être qualifié de distribution de dividendes, mais devrait être reconnu comme remboursement d'un compte-courant d'associé et qu'en conséquence, l'imposition litigieuse serait irrégulière pour être fondée sur des éléments contestables et pour ne pas respecter les règles fondamentales d'établissement des bulletins d'impôt.

La Cour a admis dans son arrêt du 27 juillet 2011 (n° 28150C du rôle) la validité, au vu de la réalité économique de l'ensemble des activités et transferts en cause, de l'imputation fiscale à l'intimé des revenus supplémentaires non déclarés et réalisés par lui à travers plusieurs structures sociétaires en tant que bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale et c'est à bon droit, à défaut de tout élément qui irait à l'encontre d'un rattachement similaire, que le bureau d'imposition a également imputé à l'intimé sa quote-part du produit de la cession en cause. L'argument de l'intimé relatif à un simple remboursement d'un compte-courant d'associé par la société ... reste à l'état de pure allégation et ne saurait partant être accueilli. De même, le moyen relatif à une double imposition économique des mêmes revenus ne saurait valoir, étant donné, premièrement, qu'aucune disposition légale ne prohibe de manière générale une double imposition économique du même revenu et, deuxièmement, qu'il ne se trouve apparemment pas vérifié en fait dans la mesure où, d'après les éléments en cause, la société ... a été choisie comme associée de la société ... en raison de pertes reportables importantes non encore utilisées afin de compenser les bénéfices réalisés par la société ... et imputés fiscalement à la société ... avec les pertes reportables de cette dernière en vue d'aboutir économiquement à une non-imposition des résultats de la société ....

Cette dernière argumentation de l'intimé doit partant être écartée.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel étatique est justifié et que le bulletin rectifié de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 du 21 septembre 2011 n'encourt pas la réformation au seul motif tiré du non-respect du § 222 (1) 1. AO. D'un autre côté, le recours de l'intimé est à déclarer partiellement justifié en ce que la quote-part de l'intimé dans le produit de la cession de son fonds de commerce par la société ... à la société ... du 3 janvier 2001 est à fixer, par réformation du même bulletin, au montant de … LUF, de manière que le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale est à fixer, en tenant compte des autres revenus de cette catégorie à hauteur de … LUF, au total de … LUF.

L'intimé sollicite encore l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.000 euros. Cette demande est cependant à rejeter, étant donné qu'il n'est pas inéquitable de laisser à sa charge les frais irrépétibles, de manière que les conditions légales pour l'octroi d'une telle indemnité ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

Au vu de l'issue au fond du litige, il y a lieu de faire masse des dépens et de les imposer à raison d'une moitié respectivement à l'Etat et à l'intimé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 23 octobre 2014 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 18 septembre 2014, dit que le bulletin rectifié de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 du 21 septembre 2011 n'encourt pas la réformation au seul motif tiré du non-respect du § 222 (1) 1. AO,

d'un autre côté, déclare le recours en réformation de l'intimé partiellement justifié,

partant, par réformation du même bulletin, dit que la quote-part de l'intimé dans le produit de la cession du fonds de commerce par la société ... à la société ... du 3 janvier 2001 est à fixer au montant de … LUF, de manière que le bénéfice global provenant de l'exercice d'une profession libérale est à fixer au total … pour l'année 2001,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution,

rejette la demande de l'appelant en allocation d'une indemnité de procédure de 2.000 euros,

fait masse des dépens et les impose à raison d'une moitié respectivement à l'Etat et à l'intimé.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller

Martine GILLARDIN, conseiller.

et lu à l'audience publique du 29 juillet 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence du greffier en chef du tribunal administratif Arny SCHMIT, greffier assumé.

s. SCHMIT s. SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29/7/2015
Le Greffier assumé